

**Audience publique du 7 novembre 2007**

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

deux bulletins émis par le **bureau d'imposition Esch-sur-Alzette 2**

en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 22590 du rôle et déposée le 23 février 2007 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004, émis à son égard par le bureau d'imposition Esch-sur-Alzette 2 les 26 janvier et 5 avril 2006, ses réclamations contre ces bulletins étant restées sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins entrepris ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

---

Etant marié depuis le 10 décembre 1997 à Madame ..., Monsieur ..., préqualifié, accueille également dans son ménage la fille ... de Madame ..., issue d'un premier mariage de celle-ci. Le fils commun ... naquit en l'année 2000.

Par jugement du juge de paix d'Esch-sur-Alzette du 8 mai 2003 statuant dans le cadre d'une demande en contribution aux charges du mariage sur base de l'article 1011 du nouveau code de procédure civile, Madame ... fut autorisée à percevoir mensuellement sur le salaire de Monsieur ..., et à l'exclusion de celui-ci, le montant de 2.000 €, dont 700 € à titre de contribution à l'entretien et à l'éducation de la fille ..., qualifiée d'enfant commun, 300 € à titre de contribution à l'entretien et à l'éducation de l'enfant commun ... et 1.000 € à titre de contribution à son entretien personnel.

Sur appel de Monsieur ..., le tribunal d'arrondissement de Luxembourg, par jugement du 30 janvier 2004, constata que Monsieur ... subvenait aux frais liés à l'entretien et l'éducation des enfants et réforma le jugement du 8 mai 2003 en ramenant le montant que Madame ... était autorisée à percevoir mensuellement sur le salaire de Monsieur ..., et à l'exclusion de celui-ci, à 800 € pour servir exclusivement à son entretien personnel.

Par lettre du 18 octobre 2004, Monsieur ... s'adressa au bureau d'imposition Esch I pour exposer que la procédure de divorce aurait été engagée le 19 février 2004 et que l'autorisation de résidences séparées aurait été accordé le 1<sup>er</sup> juillet 2004, ainsi que pour demander en substance si, sur base de sa situation personnelle et de l'absence de lien de filiation entre lui et la fille ... de son épouse, il pourrait faire valoir le montant de 4.985,7 € payés durant l'année 2003 au titre de la contribution mensuelle de 700 € à l'entretien et à l'éducation de la fille ... en conformité avec le jugement prévisé du 8 mai 2003 en tant que charges spéciales.

Par courrier du 20 octobre 2004, le bureau d'imposition Esch I répondit que Monsieur ... serait encore imposable collectivement avec son épouse pour les années 2003 et 2004, qu'il bénéficierait pour ces années en conséquence de la classe d'impôt 2.2 et que les charges concernant la pension alimentaire pour les enfants ne seraient par conséquence pas déductibles, sauf que les frais de garde de l'enfant ... seraient déductibles en tant que charges extraordinaires.

Monsieur ... prit à nouveau position par courrier du 22 novembre 2004 à l'adresse du bureau d'imposition Esch I dans lequel il se prévalut en substance de la faculté de déduire les montants payés pour l'enfant ... comme charges extraordinaires au titre de l'entretien de personnes ne pouvant pas réclamer des aliments.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2003, déposée le 27 décembre 2004, Monsieur ..., préqualifié, indiqua qu'il serait séparé de fait de son épouse depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2004 sur base d'une autorisation judiciaire du 1<sup>er</sup> juillet 2004. Il sollicita également la prise en compte comme charges extraordinaires de « *frais d'entretien d'un enfant sans relation de parenté, ne pouvant pas réclamer des aliments (Art. 127D)* ».

A travers deux courriers des 29 et 30 décembre 2004, le bureau d'imposition Esch I réitéra sa position que les contributions à l'entretien de la fille ... payées par Monsieur ... conformément au jugement prévisé du 8 mai 2003 ne seraient pas déductibles en tant que charges extraordinaires et qu'il s'écarterait en ce sens de la déclaration d'impôt de Monsieur ....

En date du 26 janvier 2005, le bureau d'imposition Esch I émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003 par lequel seuls les frais de garde de l'enfant commun ... furent reconnus comme charges spéciales, mais non pas le montant de 4.985,70 € au titre de la contribution mensuelle de

700 € à l'entretien et à l'éducation de la fille ... en conformité avec le jugement prévisé du 8 mai 2003.

A travers une lettre du 15 février 2005 à l'adresse du directeur de l'administration des Contributions directes, Monsieur ... réclama contre ce bulletin du 26 janvier 2005.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, Monsieur ... sollicita la déduction au titre de dépenses spéciales comme rentes et charges permanentes des contributions à l'entretien et à l'éducation de la fille ... jusqu'au 18 février 2004, à hauteur de 1.187,58 €, de la contribution à l'entretien et à l'éducation de l'enfant commun ..., à hauteur de 3.634,95 €, et de la contribution à l'entretien de son épouse à hauteur de 11.116,31 €, soit un total de 15.938,80 €.

En date du 5 avril 2006, le bureau d'imposition Esch II émit à l'égard de Monsieur ... et de son épouse, imposés collectivement, un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004 à travers lequel il refusa la déduction du montant intégral de ces contributions au motif que « *les rentes et charges perm. sont déductibles qu'à partir de l'année de l'imposition séparée c.à.d. à partir de l'année d'imposition 2005* ».

Par courrier du 28 juin 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation contre ce bulletin du 5 avril 2006.

Aucune décision n'ayant été prise jusque lors par le directeur de l'administration des Contributions directes pour statuer sur ses réclamations des 15 février et 28 juin 2005, Monsieur ... a introduit, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 23 février 2007, un recours contentieux contre les bulletins d'impôt prévisés des 26 janvier 2005 et 5 avril 2006.

Dans les hypothèses où le législateur a admis la recevabilité des recours introduits par les justiciables particuliers agissant par eux-mêmes, les termes y visés sont à apprécier dans la mesure du possible de façon à dégager le sens dont l'expression a été souhaitée par son auteur, plutôt que de s'attacher au sens littéral des mots employés, le tout au bénéfice de considérations d'effet utile (trib. adm. 9 février 1999, n° 10771 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts, n° 470). En outre, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi (trib. adm. 18 janvier 1999, n° 10760 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 455).

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence de décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre ce bulletin.

Il en découle que le recours sous analyse est à considérer comme tendant à la réformation des deux bulletins de l'impôt sur le revenu des 26 janvier 2005 et 5 avril 2006. Ce même recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Le demandeur soutient d'abord que le bureau d'imposition aurait omis de l'informer sur les voies de recours et notamment sur la dispense du ministère d'avocat.

Le demandeur considère ensuite que les conditions pour la reconnaissance de charges extraordinaires seraient réunies en l'espèce. Ainsi, sa capacité contributive aurait été affectée par les contributions à hauteur de 4.985,70 € pour l'année 2003 et de 1.187,58 € pour l'année 2004, tout comme cette charge aurait été provoquée par un événement extérieur, à savoir le jugement prévisé du 8 mai 2003 ayant fixé une pension alimentaire en faveur de la fille de son épouse issue d'un premier mariage avec laquelle il n'avait aucun lien familial, et il n'aurait pas pu s'y soustraire car le jugement sur appel du 30 janvier 2004 aurait certes mis un terme à cette charge mais n'aurait pas ordonné le remboursement des paiements déjà opérés à partir de mai 2003. Le demandeur continue que la charge de la pension alimentaire en cause n'incomberait normalement pas à la majorité des contribuables au motif qu'elle aurait été fixée par un jugement reposant sur une faute concernant l'état civil de l'enfant ... avec laquelle il n'aurait aucun lien de parenté et à l'égard de laquelle il ne serait tenu d'aucune obligation légale d'entretien. Le demandeur critique que le bureau d'imposition n'aurait pas tenu compte du fait que l'enfant ... serait à la charge de son épouse et de son père, premier mari de son épouse, et que le jugement en cause du 8 mai 2003 aurait imposé à son ménage les deux contributions d'entretien du père et de la mère alors même que seule la mère faisait partie du ménage.

Ensuite, le demandeur considère que l'attribution de la classe d'impôt 2.2 n'empêcherait pas la reconnaissance de charges extraordinaires si la charge normale est dépassée au motif que le jugement sur appel du 30 janvier 2004 reconnaîtrait que l'enfant ... a été normalement entretenue au ménage et qu'en arrêtant le cours des pensions, ledit jugement admettrait que la pension imposée par le jugement appelé du 8 mai 2003 n'aurait pas correspondu à une charge normale du ménage. En outre, la classe d'impôt serait supposée tenir compte des charges des enfants quand l'entretien est volontaire et adéquat, mais pas d'un entretien imposé par une contrainte extérieure et sans relations avec les besoins réels de l'enfant, et elle ne saurait être considérée comme excluant la prise en compte des contributions imposées au ménage, mais incombant en réalité au père légitime de l'enfant ne faisant pas partie du ménage. Le demandeur rappelle encore que les contributions par lui payées du chef de l'enfant ... seraient étrangères à la procédure de divorce engagée en l'année 2004.

L'article 123 (1) et (2) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose comme suit :

*« (1) La modération d'impôt pour enfant visée à l'article 122 est accordée dans les hypothèses spécifiées aux alinéas 3 à 5 ci-dessous en raison des enfants énumérés ci-après :*

*les descendants,*

*les enfants du conjoint, même lorsque le mariage n'existe plus,*

*les enfants adoptifs et leurs descendants,*

*les enfants recueillis d'une façon durable au foyer du contribuable.*

*(2) en ce qui concerne les époux imposables collectivement aux termes de l'article 3, les enfants des deux époux entrent en ligne de compte ».*

Il s'ensuit que la modération d'impôt est accordée entre autres du chef d'un enfant ayant un lien de filiation seulement avec l'un des deux époux et faisant partie de leur ménage.

En l'espèce, l'enfant ... est la fille de l'épouse du demandeur issue d'un premier mariage de cette dernière et ne présente aucun lien de filiation avec le demandeur. Il est encore incontesté que la fille ... faisait partie du ménage du demandeur et de son épouse jusqu'au moment où la procédure de divorce a été engagée.

Dans ces circonstances, le demandeur et son épouse, imposables collectivement au titre des années d'imposition 2003 et 2004, bénéficiaient de la modération d'impôt pour l'enfant ....

Or, l'article 123 (6) LIR attache au bénéfice de la modération d'impôt la conséquence légale que « *des charges extraordinaires au sens de l'article 127 ne peuvent être demandées pour les frais d'entretien, d'éducation et de formation professionnelle des enfants ayant donné lieu à l'octroi d'une modération d'impôt* ».

Cette disposition exclut ainsi de la qualification de charges extraordinaires toutes les sommes affectées à la finalité de l'entretien, de l'éducation et de la formation professionnelle d'un enfant du chef duquel une modération d'impôt est accordée indépendamment de la forme sous laquelle ces sommes ont été fixées et affectées à cette finalité. Dès lors, s'il est vrai que la fixation d'une contribution à l'entretien fondée sur l'article 1011 du nouveau code de procédure civile est une forme atypique et judiciaire de contribution à l'entretien d'un enfant, et qu'il n'est pas exclu que le demandeur a continué durant la période de mai 2003 à février 2004 à subvenir en fait aux besoins du ménage, dont l'entretien des enfants, de manière que la contribution fixée par le jugement du 8 mai 2003 a constitué dans une certaine mesure un dédoublement par rapport au financement normal du ménage, il n'en reste pas moins que cette contribution fixée par voie judiciaire servait aux mêmes fins et qu'elle tombait ainsi dans le champ de l'interdiction portée par l'article 123 (6) LIR.

Il s'ensuit que c'est par une correcte application de la loi que le bureau d'imposition a refusé pour les années d'imposition 2003 et 2004 la déduction comme charges extraordinaires ou rentes ou charges permanentes des contributions à l'entretien de l'enfant ... fixées par le jugement prévisé du 8 mai 2003. Par voie de conséquence, le recours laisse d'être fondé et est à rejeter.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,  
reçoit le recours en réformation en la forme,  
au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 7 novembre 2007 par le premier juge SCHROEDER, en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

SCHROEDER